Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 35097 du rôle
Inscrit le 21 août 2014

Audience publique du 20 janvier 2016

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35097 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 21 août 2014 par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 mai 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 décembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 janvier 2015 par Monsieur ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en sa plaidoirie à l'audience publique du 26 octobre 2015 ;

Vu le courrier de Monsieur... du 25 novembre 2015 accompagné de d'un extrait de son acte de naissance suite à la demande du tribunal administratif à l'audience publique du 26 octobre 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en sa plaidoirie à l'audience publique du 30 novembre 2015.

La Caisse Nationale d'Assurance Pension avait pour les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 procédé à la retenue d'impôt sur la pension de Monsieur... en considérant que celui-ci relèverait de la classe d'impôt 2.

En date du 13 mars 2013, le bureau d'imposition RTS Ettelbrück procéda à des décomptes spéciaux sur la base de l'article 19 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de

l’article 145 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », rangeant Monsieur... dans la classe d’impôt 1 suite au jugement en divorce n° 121/06 D du tribunal d’arrondissement de et à Diekirch du 27 juin 2006 intervenu entre Monsieur... et son épouse, Madame ....

Monsieur... introduisit en date du 20 mars 2013 une réclamation à l’encontre des décomptes spéciaux du 13 mars 2013, cette réclamation ayant été complétée par une lettre du 30 avril 2014 par laquelle il expliqua qu’il serait encore officiellement marié, aucune « *notification* » n’ayant été faite de « *l’acte de divorce émanant du Tribunal d’arrondissement de et à Diekirch* », de sorte que « *techniquement […] la perception et la refixation de ces impôts n’étant pas fondées en l’état* ».

Par décision du 22 mai 2014, n°du rôle C 18489, le directeur rejeta la réclamation précitée pour les années d’imposition 2010 et 2011 pour ne pas être fondée, tout en annulant néanmoins le décompte spécial pour l’année d’imposition 2009, étant donné que pour cette année d’imposition, Monsieur... était de plein droit à ranger en classe d’impôt 2 en vertu des dispositions de l’article 119 n° 3 lettre c LIR. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 22 mars 2013 par le sieur ......, demeurant à L-..., pour réclamer contre les décomptes annuels des années 2009, 2010 et 2011, tous émis le 13 mars 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau RTS Ettelbrück d'avoir fixé « une majoration rétroactive d'impôts pour un montant global de EUR ...» ;

Qu’en l’espèce la voie de recours a été exercée par qui de droit, dans les forme et délai de la loi ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal du réclamant, que pour les années litigieuses, la Caisse Nationale d'Assurance Pension a procédé à la retenue d'impôt sur la pension en application de la classe d'impôt 2 ;

Considérant que pour les années d'imposition 2009, 2010 et 2011, le bureau d'imposition RTS Ettelbrück a procédé à des décomptes spéciaux sur base de l'article 19 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R., dans le cadre desquels il a rangé le réclamant dans la classe d'impôt 1 ;

Considérant que suivant le jugement n° 121/06 D du tribunal d'arrondissement de Diekirch, le réclamant et son épouse ont été divorcés en date du 27 juin 2006 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 119 numéro 3 lettre c L.I.R. la classe d'impôt 2 comprend les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ;

Considérant que le point de départ de cette période transitoire de trois ans est déterminé par rapport à la date d'accomplissement de la double condition de séparation de fait et d'autorisation judiciaire de vivre séparément, ou, à défaut d'une telle autorisation, par rapport à la date de divorce ;

Considérant qu'il ressort du dossier litigieux, que le bureau d'imposition RTS Luxembourg 3, compétent, pour les années litigieuses, en matière de « Demande de régularisation de la fiche de retenue d'impôt pour conjoints vivant séparés de fait », a accordé au réclamant la classe d'impôt 2 pour les années d'impositions 2007 à 2009, en prenant comme point de départ de la période transitoire visée à l'article 119 numéro 3 lettre c L.I.R., la date du jugement de divorce du 27 juin 2006 ;

Considérant qu'il se dégage du jugement de divorce précité, que les époux ont effectivement habité à une même adresse au moment du divorce ; que suivant les indications faites par le réclamant dans le cadre de sa requête du 20 mars 2013, les époux partagent toujours « la même habitation malgré notre divorce » ;

Considérant qu'en vertu de l'article 3 lettre a L.I.R., sont imposés collectivement les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ;

Considérant qu'il ne ressort pas des pièces et informations fournies par le réclamant dans le cadre de ses demandes de régularisation de la fiche de retenue d'impôt des années 2007, 2008 et 2009, introduites auprès du bureau RTS Luxembourg 3, ni du dossier d'imposition auprès du bureau RTS Ettelbrück, que le divorce eût été précédé d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, et que, partant, il y a lieu de prendre la date du divorce comme point de départ de la période transitoire précitée, d'autant plus que les époux, en voie d'être divorcés, ont continué à partager une même habitation, de sorte qu'ils n'ont, à aucun moment précédant le divorce, été séparés de fait ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 119 numéro 3 lettre c L.I.R., le réclamant est à ranger dans la classe d'impôt 2 pour les trois années suivant celle pendant laquelle le divorce a eu lieu, c'est-à-dire pour les années 2007, 2008 et 2009 ;

Considérant que c'est donc à juste titre que le bureau d'imposition a procédé à des décomptes spéciaux pour les années 2010 et 2011, pendant lesquelles la retenue d'impôt sur la pension a été effectuée dans la classe d'impôt 2 au lieu de la classe d'impôt 1 ; que, par contre, le décompte spécial pour l'année d'imposition 2009, dans le cadre duquel le réclamant a été rangé

en classe d'impôt 1, est à annuler, étant donné que pour cette année le réclamant est à ranger de plein droit en classe d'impôt 2, en vertu des dispositions de l'article 119 numéro 3 lettre c L.I.R. ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

rejette les réclamations dirigées contre les décomptes annuels des années 2010 et 2011 comme non fondées,

dit fondée la réclamation contre le décompte annuel de l'année 2009, annule le décompte annuel de l'année 2009. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 août 2014, Monsieur... a introduit un recours à l'encontre de cette décision directoriale, sans pour autant en préciser la portée.

Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[1] : aussi, il convient en l'espèce de retenir que le demandeur a entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale déférée, et ce conformément au paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qui prévoit un recours de pleine juridiction en la matière.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que le jugement en divorce entre son épouse, Madame ..., et lui-même n'aurait jamais été coulé en force de chose jugée puisqu'il n'y aurait jamais eu signification dudit jugement par aucune des parties, ni aucun acte de transcription ou d'officialisation de celui-ci. Dans les faits, il n'y aurait eu aucun acte d'exécution de ce divorce puisqu'il aurait maintenu une vie commune avec son épouse. En l'absence de transcription du jugement de divorce, il devrait être considéré comme étant toujours marié à l'heure actuelle, ce qui ressortirait également du registre de différentes administrations auxquelles il se serait adressé. Il demande par conséquent à ce que la décision du directeur du 22 mai 2014 soit « *infirmée* » et qu'il soit imposé dans la classe d'impôt 2 pour les années d'imposition 2010 et 2011.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il rappelle à cet effet que le demandeur aurait dans les courriers précédant la procédure contentieuse toujours indiqué être divorcé suite à son divorce intervenu en 2006 et qu'il ne

---

1 Trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192, Pas. adm. 2015, V° Recours en réformation, n° 7 et autres références y citées.

contesterait « *donc nullement la pertinence et la réalité de l'impôt supplémentaire mais bien le délai inadmissible avec lequel le changement de classe a été opéré* ».

La partie étatique met encore l'accent sur le fait que les considérations du demandeur quant à une prétendue non transcription de son jugement en divorce resteraient à l'état de pures allégations et ne seraient non seulement pas établies, mais de toute manière également non pertinentes, celui-ci ayant été divorcé en vertu de la loi luxembourgeoise par un jugement du 27 juin 2006.

Elle rappelle encore les développements juridiques déjà faits par le directeur concernant les classes d'impôt et plus particulièrement l'article 119, n°3, lettre c LIR.

Dans un mémoire en réplique, Monsieur... maintient sa position concernant son état civil et verse sur demande du tribunal un extrait de son acte de naissance du 4 avril 2015 émis par le service d'Etat civil de ... (Italie) sur lequel il figure qu'il serait toujours marié à Madame ....

A l'audience des plaidoiries du 26 octobre 2015, la partie étatique fait référence à l'article 293 du Code civil selon lequel : « *Le jugement ou l'arrêt qui prononce le divorce opérera de plein droit la dissolution du mariage*» et en conclut que le jugement en divorce en lui-même déploierait tous ses effets sans nécessiter des démarches supplémentaires.

Il échet de constater qu'en substance, les parties sont en désaccord sur la valeur à donner à un jugement en divorce n'ayant pas été transcrit sur les registres de l'état civil de la commune, plus particulièrement sur la question de savoir si l'administration des Contributions directes peut se prévaloir de ce seul jugement en divorce en l'absence de transcription par les parties, donc de l'opposabilité de ce jugement par rapport aux tiers. Les parties sont en effet pas en désaccord sur le traitement fiscal applicable aux termes de l'article 119, n°3, lettre c LIR aux personnes divorcées, mais seulement en désaccord sur la question de savoir si le demandeur doit être considéré en fait comme marié ou divorcé.

L'article 293 du Code civil prévoit que «*le jugement ou l'arrêt qui prononce le divorce opérera de plein droit la dissolution du mariage.*

Ce même jugement ou arrêt devenu définitif remontera, quant à ses effets entre conjoints, en ce qui concerne leurs biens, au jour de la déclaration prévue à l'article 278. Mais il produira effet à l'égard des tiers que du jour de la mention ou de la transcription ».

Il en résulte que dans le cas de contribuables qui ont divorcé, mais dont le jugement en divorce n'a pas fait l'objet des mesures de publicité nécessaires, et qui ont continué à déclarer leurs impôts en tant que couplé marié, le tribunal administratif juge que si le jugement de divorce ne pourrait être opposé à l'administration des Contributions directes, en sa qualité de tiers, ce dernier est en droit en revanche de l'invoquer pour justifier l'imposition séparée des époux sur le fondement de l'article 119, n°3, lettre c LIR.[2]

---

2 En ce sens Cour administrative d'appel de Marseille, 7ème chambre, formation à 3, 26 mars 2013, 11MA00702

En l'espèce, il résulte du dossier fiscal que par jugement du 27 juin 2006, n°121/06 D, le tribunal d'arrondissement de et à Diekirch a prononcé le divorce entre Monsieur ... et Madame ... et a ordonné que le dispositif de ce jugement soit transcrit en marge de l'acte de mariage des époux, ainsi qu'en marge de l'acte de naissance de chacun d'eux, conformément à l'article 49 du Code civil.

Or, en application de l'article 293 du Code civil, la décision qui prononce le divorce opère de plein droit la dissolution du mariage. L'absence de transcription du divorce sur les actes de l'état-civil a certes pour effet de faire obstacle à ce que les contribuables opposent à l'administration des Contributions directes, en sa qualité de tiers, leur situation patrimoniale, mais n'interdit pas à celle-ci d'invoquer cette situation légale, résultant du prononcé du divorce devenu définitif. Monsieur... qui s'est dans plusieurs formulaires et autres courriers adressé à l'administration de Contributions directes prévalu de sa situation de divorcé, n'est pas fondé actuellement à se prévaloir de la situation de contribuable marié du seul fait de l'absence de transcription de son jugement en divorce lui incombant en vertu de l'article 282 du Code Civil paragraphe 2, disposition précisant que « *la mention ou la transcription sera faite à la diligence des conjoints ou de l'un d'eux, sous peine d'une amende de 75 euros à 250 euros* ».

L'administration des Contributions directes étant par conséquent en droit d'invoquer le jugement en divorce du 27 juin 2006, Monsieur... est en l'espèce à considérer comme divorcé depuis 2006 de sorte que l'article 119, n°3, lettre c LIR, lui est applicable, selon lequel « (…) *La classe 2 comprend* (…) *les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure.* ».

Ce texte permet dès lors, sous certaines conditions, à des contribuables résidents divorcés de bénéficier de la classe d'impôt 2 pendant une période transitoire de trois ans.

Il ressort des développements qui précèdent que Monsieur... et son épouse ont divorcé en 2006. Dans ces circonstances, le tribunal est amené à retenir que pour les années d'imposition 2010 et 2011, ils étaient divorcés et ne pouvaient plus disposer de la période transitoire de 3 ans, celle-ci ayant pris fin le 31 décembre 2009. Monsieur... ne tombe donc plus sous l'article 119, n°3, lettre c LIR qui limite l'octroi de la classe d'impôt 2 à une période transitoire de trois ans, étant encore précisé que le demandeur n'a formulé aucun moyen spécifique à cet égard.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le demandeur n'a pas établi qu'il aurait, pour la période litigieuse, à savoir les années d'imposition 2010 et 2011, pu bénéficier de la classe d'impôt 2, de sorte qu'à défaut d'autres moyens, le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 22 mai 2014 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 20 janvier 2016 par :

Marc Sünnen, président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 21/1/2016
Le Greffier du Tribunal administratif